



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 13609.000814/2009-93
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1102-001.305 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de março de 2015
Matéria IRPJ. CSLL. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.
Recorrentes RIO PARACATU MINERAÇÃO S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES.

O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos econômicos efetivamente existentes. A geração de ágio em operações societárias levadas a efeito apenas dentro do mesmo grupo econômico, sem alteração do controle das sociedades envolvidas, sem comprovação de efetivo ônus para a adquirente da participação societária, e com uso de empresa de curta duração (empresa “de passagem” ou “veículo”), constitui prova da artificialidade e da falta de fundamento econômico do ágio, tornando inválida a sua posterior amortização.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se de despesas apenas formalmente reveladas por força de registros contábeis e atos contratuais formalmente perfeitos, mas que não se revestem de qualquer materialidade, nem de sentido econômico, inadmissível a repercussão tributária dessas despesas artificialmente geradas na formação da base de cálculo da contribuição, que tem como ponto de partida o lucro líquido do exercício.

IRPJ. ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA PROPORCIONAL.

Incabível a aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre o

mesmo fato, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

Recurso de ofício negado. Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar as multas isoladas sobre as estimativas não recolhidas, vencidos os conselheiros João Otávio Oppermann Thomé (relator) e Jackson Mitsui, que cancelavam apenas as multas isoladas sobre as estimativas não recolhidas relativas aos fatos geradores anteriores ao ano de 2007. Acompanharam o relator pelas conclusões no tocante ao mérito os conselheiros Antonio Carlos Guidoni Filho e Francisco Alexandre dos Santos Linhares. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Ricardo Marozzi Gregório.

Documento assinado digitalmente.

JOÃO OTÁVIO OPPERMANN THOMÉ – Presidente e Relator.

Documento assinado digitalmente.

RICARDO MAROZZI GREGÓRIO - Redator designado.

Participaram do julgamento os Conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, Ricardo Marozzi Gregório, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, Jackson Mitsui, João Carlos de Figueiredo Neto e Antonio Carlos Guidoni Filho.

Relatório

Trata-se de recursos de ofício e voluntário contra acórdão proferido pela 2ª Turma de Julgamento da DRJ/Belo Horizonte-MG, cuja ementa a seguir se transcreve, *sic*:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

Ágio Gerado Internamente. Vedação. Norma. Conselho Federal de Contabilidade.

O reconhecimento de ágio decorrente de rentabilidade futura gerado internamente é vedado por normas nacionais e internacionais.

Pressupostos para o Reconhecimento do Ágio. Legislação Societária e Fiscal.

A legislação tributária mantém os pressupostos do ágio da doutrina contábil: a aquisição de participação societária e o **fundamento econômico do ágio.**

O reconhecimento do ágio gerado dentro de um mesmo grupo econômico não encontra respaldo na contabilidade. Não é possível reconhecer, contabilmente, uma mais-valia de um investimento quando originado de uma transação entre partes relacionadas. O ágio gerado internamente carece de fundamento econômico.

Despesas Necessárias.

São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais nas transações, operações ou atividades da empresa.

No caso de ágio gerado internamente, as suas respectivas amortizações não podem afetar o lucro real. Impõe-se reconhecer a desnecessidade desses gastos.

CSLL.

Reputadas desnecessárias, as despesas configuram-se indedutíveis também na determinação da base de cálculo da CSLL.

Multa Proporcional e Exigida Isoladamente.

Verificada a falta de pagamento da contribuição por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento abrangerá a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos; e a contribuição apurada em 31 de dezembro, caso não recolhida, acrescida de multa de ofício.

A lei estabelece que, nos lançamentos de ofício, será aplicada multa exigida isoladamente, no percentual de 50%, sobre os valores devidos, e não recolhidos, a título das estimativas mensais, estando o contribuinte sujeito à apuração do lucro real anual, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, no ano-calendário correspondente.

Verificado equívocos cometidos pela Fiscalização na determinação das bases de cálculo das multas isoladas, esses devem ser corrigidos.”

Contra o contribuinte foram lavrados autos de infração relativos ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, formalizando crédito tributário no valor total de R\$ 256.083.013,62 (fls. 1-2), aí já incluídos a multa de ofício de 75% e os juros de mora sobre o principal, bem como as multas isoladas por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre as bases de cálculo estimadas.

A autuação decorreu da falta de adição, ao lucro líquido do período, de despesas relativas a amortização de ágio em participações societárias, consideradas pela fiscalização indedutíveis para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

O Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 483/508) descreve as operações de reorganização societária envolvendo a Rio Paracatu Mineração S/A, *verbis*:

“Para melhor compreensão dos fatos, foi elaborado o quadro a seguir, no qual foram adotadas as seguintes referências:

MOI: Morro de Ouro Investimentos SA – CNPJ 06.278.736/0001-02

MOEM: Morro de Ouro Empreendimentos Minerais SA – CNPJ 06.036.614/0001-00

RPM: Rio Paracatu Mineração SA – CNPJ 20.346.524/0001-46

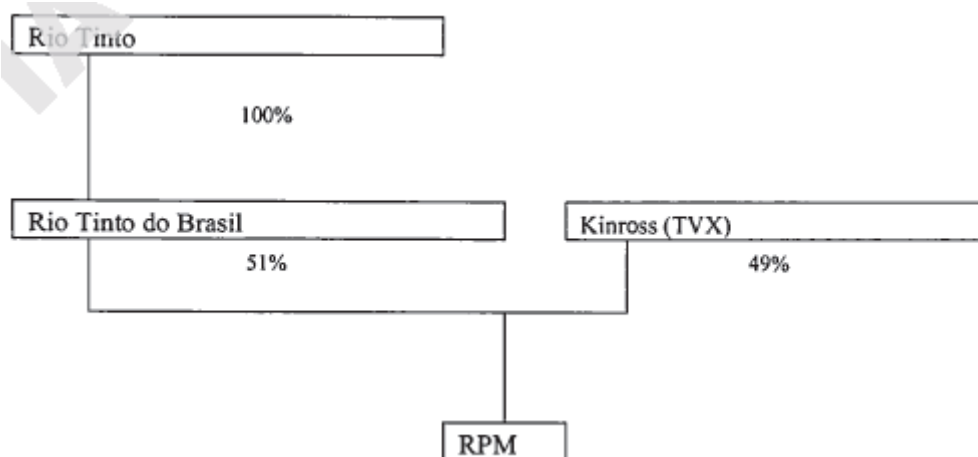
KINROSS: Kinross Participações Ltda, nova razão social da empresa TVX Participações Ltda CNPJ _ 29.398.922/0001-80

Rio Tinto Brasil Ltda: CNPJ _ 34.167.684/0001-32

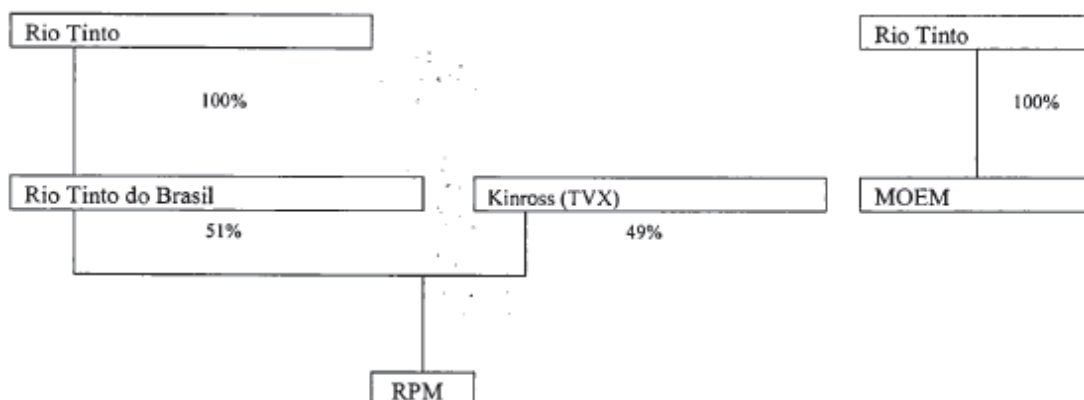
Rio Tinto: Empresa do grupo domiciliada no exterior

QUADRO DEMONSTRATIVO DAS REESTRUTURACÕES SOCIETÁRIAS

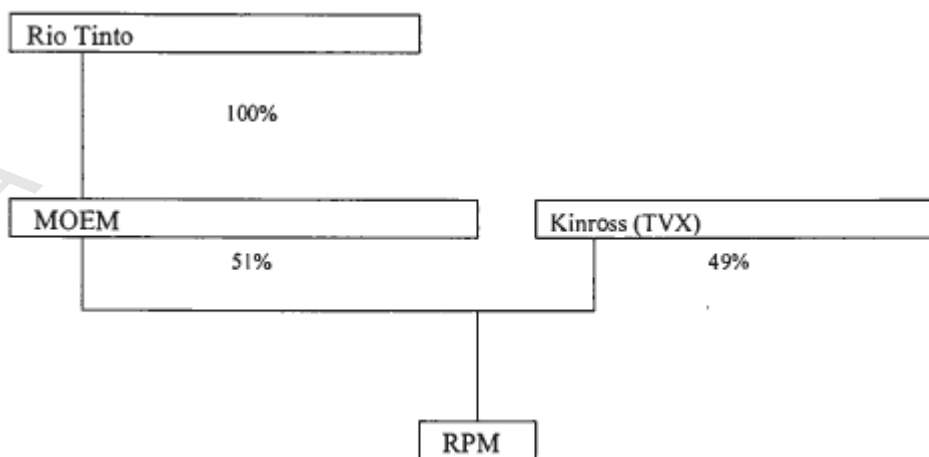
a-) O controle da RPM estava dividido, em agosto de 2002, entre a Rio Tinto (51%) e a Kinross (TVX) 49%



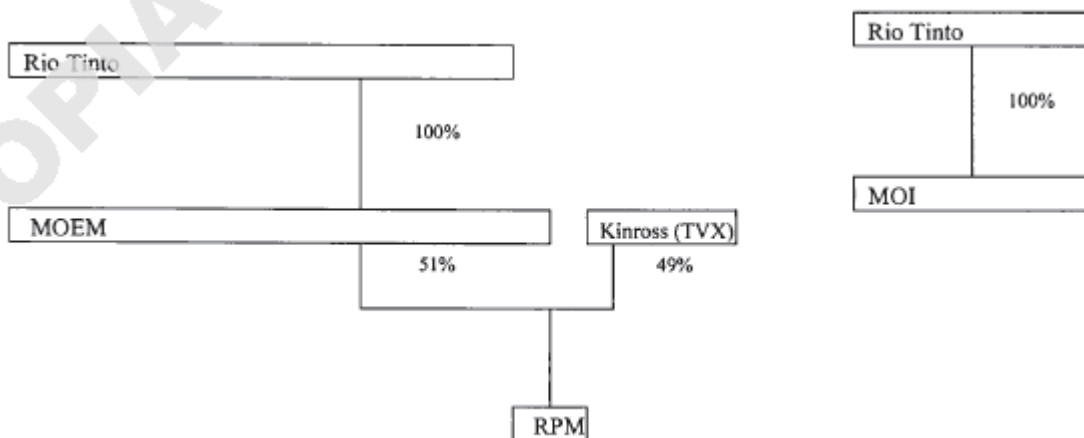
b-) Em 15/10/2003 é constituída a MOEM com capital de R\$ 10.000,00



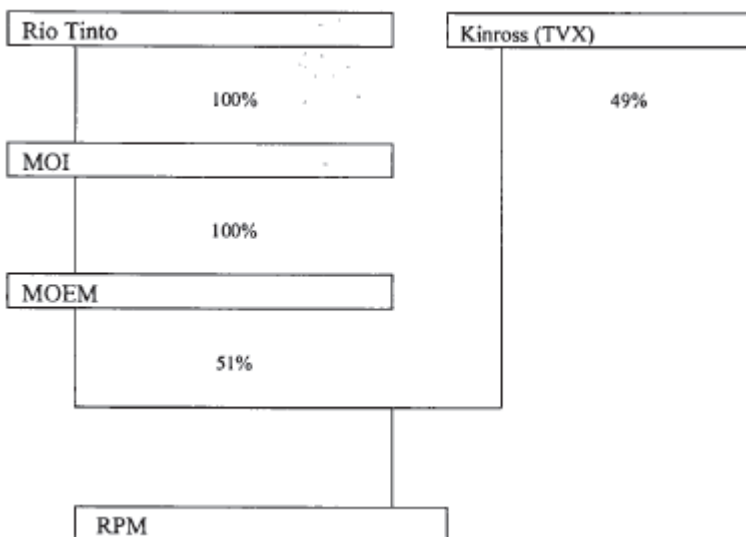
c-) No dia 10/12/2003 há o aumento de capital da MOEM de R\$ 10.000,00 para R\$64.525.693,21, integralizado com ações da RPM.



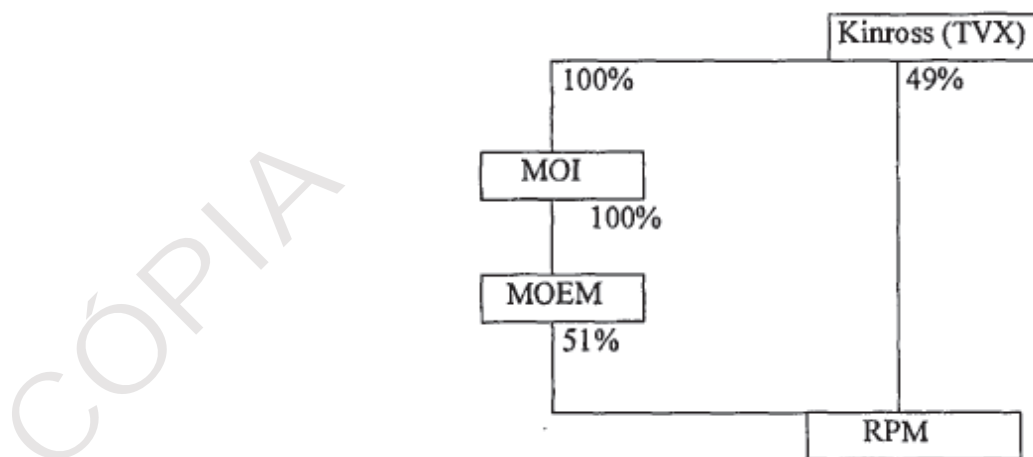
d-) Em 22/04/2004 é constituída a MOI com capital social de R\$ 10.000,00



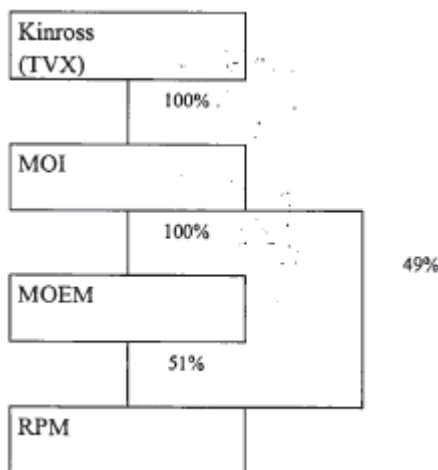
e-) Em 29/11/2004 há o aumento de capital da MOI de R\$ 10.000,00 para R\$765.657.823,00, com ações da MOEM reavaliadas com base em laudo que determinou seu valor de mercado



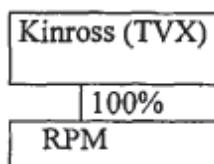
f-) Em 23/12/2004 a Kinross (TVX) adquire as ações da MOI por US\$249.552.220,00



g-) Em 31/12/2004 há o aumento de capital da MOI de R\$ 765.687.823,00 para R\$ 1.467.512.173,00, integralizado com ações da RPM reavaliadas.



h-) Em 31/12/2004 ocorre a incorporação da MOI e da MOEM pela RPM, aumentando-se o seu capital social de R\$79.286.542,87 para R\$548.681.171,92



Ressalte-se que, em resposta ao item 8 do Termo de Intimação Fiscal nº 14 (fls. 163), a empresa esclareceu que o presente quadro reflete as alterações societárias ocorridas, não havendo nenhuma correção a ser feita.

Em resumo, foram estes os fatos que teriam originado o surgimento dos ágios amortizados pela empresa nos anos de 2005, 2006, 2007 e 2008:

Em 29/11/2004, as empresas Rio Tinto Brazilian Holding Limited e Rio Tinto Brazilian Investments Limited, então acionistas detentoras da totalidade das ações da MOI, aprovam o aumento de capital da empresa, de R\$ 10.000,00 para R\$765.657.823,00, subscrito e integralizado mediante a conferência das ações da empresa MOEM que as subscritoras detinham. Conforme a resposta apresentada pela fiscalizada ao Termo de Intimação Fiscal no 06 (fls. 92 e 93), estas ações foram

avaliadas tomando-se por base o seu principal ativo (participação societária na RPM), considerando-se as previsões de rentabilidade futura. A diferença entre o valor do aumento de capital e os valores contabilizados da participação societária nas subscritoras foi registrado na MOI como "ágio investimento MOEM".

Em 23/12/2004 a TVX adquire a empresa MOI do grupo Rio Tinto (cópia do contrato de venda de ações As fls 230 a 318), e conseqüentemente a sua participação na RPM. Ressalte-se que, apesar dos pagamentos referentes a esta compra terem sido efetuados integralmente pela TVX (contratos de câmbio às fls. 319 a 328), e do contrato de venda de ações discriminar unicamente a TVX como compradora (fl. 231, verso), foi previsto na cláusula 5.3 do contrato (fl. 245) que as vendedoras, após o recebimento da quantia acordada, *"transferirão ou providenciarão a transferência das ações para a Compradora (salvo uma ação a ser mantida em nome da Montanapar Participações Ltda) pelo registro e averbação nos livros da Sociedade da transferência de ações e registro das ações, conforme exigido pela lei brasileira"* (grifo meu).

Em 31/12/2004 as empresas TVX Participações Ltda e Montanapar Participações Ltda, agora as acionistas detentoras da totalidade das ações da MOI, aprovam novo aumento de capital da empresa, de R\$ 765.657.823,00 para R\$ 1.467.512.173,00, subscrito e integralizado mediante a conferência das ações da empresa RPM que a TVX detinha. Conforme a ata da assembléia extraordinária (fls. 156 a 159), o valor da participação societária da TVX na RPM foi avaliada com base no já referido Laudo, o qual baseou suas conclusões na análise de rentabilidade futura da RPM. A diferença entre o valor do aumento de capital e os valores contabilizados da participação societária na subscritora foi registrada na MOI como "ágio investimento RPM".

Ainda em 31/12/2004, as empresas MOI e MOEM, agora detentoras de 100% do capital da RPM, são por ela incorporadas (Protocolo de Justificação de Incorporação e ata da assembleia geral extraordinária As fls. 193 a 202). Com a incorporação, os valores dos ágios registrados nas incorporadas são transferidos para a RPM, que começa a amortizá-los a partir de janeiro de 2005."

Discorre o fisco sobre a doutrina contábil relativa à aquisição reversa, para destacar a "impossibilidade de surgimento de ágio gerado internamente, na aquisição de participações societárias, quando estas operações são todas realizadas dentro do mesmo grupo econômico, como no caso das integralizações de capital na MOI, ocorridas em 29/11/2004 e 31/12/2004, por faltar-lhe sentido econômico", e afirmar que "não é possível a transferência para a fiscalizada, em decorrência da incorporação ocorrida, nem a posterior amortização do ágio irregularmente contabilizado, à luz da Teoria da Contabilidade".

Afirma ainda que, à luz do Decreto-Lei 1.598/77 (art. 20), e do Código Civil Brasileiro, não haveria que se falar propriamente em efetiva aquisição de participação societária nas situações a seguir analisadas:

"(...) formalmente, houve uma troca do possuidor das ações da MOEM integralizadas na MOI: sua posse passou das sócias Rio Tinto Brazilian Holdings Ltda e Rio Tinto Brazilian Investments Ltda para a MOI. No entanto, os poderes inerentes à propriedade passaram, **de fato**, a ser exercidos pelas acionistas da MOI através da assembléia geral, composta pelas mesmas Rio Tinto Brazilian Holdings Ltda e Rio Tinto Brazilian Investments Ltda. Não houve, portanto, dentro da definição de possuidor exarada do Código Civil, a alteração **de fato** da figura do **detentor dos direitos inerentes à propriedade da participação societária na empresa**

MOEM, restringindo-se as operações de transferência de participação societária a criar tão somente no aspecto formal uma "aquisição", na tentativa de justificar a contabilização do ágio a ser posteriormente absorvido pela fiscalizada.

Fato idêntico ocorreu quando do novo aumento de capital da MOI em 31/12/2004. Desta feita, conforme a ata de assembleia extraordinária da empresa MOI (fls. 156 a 159), as novas sócias, as empresas TVX Participações Ltda e Montanapar Participações Ltda, aprovaram novo aumento de capital. Com a integralização de capital, a empresa TVX transferiu para a MOI 26.144 ações da RPM que possuía nesta data.

(...) a propriedade da única ação que a "sócia" Montanapar Participações Ltda possuía nesta data, e que permitia-lhe constar do quadro societário da MOI, foi adquirida por mera liberalidade da TVX, a real e única adquirente nesta operação. Também neste caso, houve, apenas formalmente, uma troca do possuidor das ações da RPM integralizadas na MOI: passou da sócia TVX para a MOI. No entanto, os poderes inerentes à propriedade eram, **de fato**, exercidos pelas acionistas da MOI, através de sua assembleia geral. Não houve, também neste caso, alteração de fato da figura do detentor dos direitos inerentes à propriedade da participação societária na empresa RPM. Neste caso, também, a operações de transferência de participação societária destinou-se unicamente a criar, formalmente, uma "aquisição" que pudesse justificar mais esta contabilização do ágio a ser posteriormente absorvido pela fiscalizada.”

E, com relação à aquisição de participação societária pela Kinross (TVX) da MOI, arrematou o fisco:

“E não se diga que a operação ocorrida em 23/12/2004 (a única na qual houve real aquisição, por ter envolvido duas partes independentes), quando a Kinross (TVX) adquiriu do grupo Rio Tinto as ações da MOI (a qual possuía, na data, 100% das ações da MOEM, que por sua vez possuía 51% das ações da RPM) por US\$ 249.552.220,00 (equivalente, na data, a R\$ 672.543.221,47), justificaria a contabilização do ágio posteriormente carregado para a RPM. Conforme se constata dos registros contábeis da adquirente (fl. 222), nesta data a TVX (então razão social da Kinross) escritura integralmente na conta denominada Adiantamento Investimento MOI, de seu ativo permanente, a participação adquirida, sem contabilizar ágio algum. Além disso, o valor pago na aquisição da totalidade das ações da MOI, R\$ 672.543.221,47, é inferior ao patrimônio líquido da empresa registrado em sua contabilidade em 23/12/2004 (fls. 87 e 88), data de aquisição do investimento (R\$ 768.244.733,03). Neste caso, conforme o disposto no art. 20 do Decreto-Lei 1.598/77, na realidade houve deságio na aquisição da MOI pela TVX, não havendo como, portanto, esta operação justificar qualquer lançamento posterior a título de ágio.”

O fisco destacou também o “*desvirtuamento dos resultados previstos no laudo pela amortização do ágio*”, ao fazer comparativos entre os resultados previstos no Laudo de Avaliação a Valor de Mercado da RPM, emitido em 21/11/2004, o qual apurou o valor de R\$1.432.355.816,00 como o valor de mercado da totalidade das ações da RPM, e os resultados efetivamente obtidos:

“(…) a amortização do ágio feita pela empresa distorce por completo as projeções para o lucro líquido constantes do laudo, o qual foi elaborado justamente para avaliar a rentabilidade futura da RPM, e por consequência, servir de base para a justificativa do fundamento econômico e do valor apurado deste mesmo ágio. Por sua vez, a maior proximidade entre as projeções do laudo e os resultados do lucro

liquido, quando desconsiderados os efeitos da amortização, demonstra a completa inconsistência da utilização dos valores contabilizados, como ágio como despesas, as quais desvirtuam e contradizem os resultados projetados pelo próprio laudo que lhe dá origem.”

Aponta ainda a ausência de fundamento econômico nas operações que deram origem ao ágio, citando em reforço deste entendimento atos normativos da CVM, entre eles a Instrução CVM 319/99, para demonstrar o repúdio daquela autarquia ao ágio gerado internamente bem como para caracterizar a MOI como “empresa-veículo”, utilizada apenas para viabilizar o aproveitamento fiscal do ágio. Neste sentido, destacou ainda:

“(…) nenhum dos objetos previstos nos itens a, b, c e d do art. 2º do Estatuto Social da MOI (fl. 186) foi exercido pela empresa durante a sua curta existência; apenas o objeto da sociedade previsto no item e (participação em outras sociedades).”

Por fim, referiu ainda que a auto-organização com a finalidade única de pagar menos imposto configura abuso de direito, não gerando, portanto, os efeitos tributários almejados, e caracterizou, ainda, as despesas com amortização do ágio como indedutíveis por não serem necessárias para a atividade da empresa, nos termos do art. 299 do RIR/99.

Em sede de impugnação, aduz o contribuinte que *“a forma adotada pela autoridade fiscal para descrever as operações, e os argumentos apresentados, demonstram com clareza que a autoridade fiscal não entendeu o que efetivamente ocorreu.”*

E prossegue:

“A autoridade fiscal não percebeu que a constituição das sociedades MOI e MOEM e a transferência das ações correspondentes à participação de 51% no capital da contribuinte foram parte de uma reorganização do Grupo Rio Tinto, objetivando a venda desta participação. Venda que efetivamente se concretizou para a Kinross, uma pessoa jurídica que não é uma parte relacionada, em negócio conduzido em condições comutativas.

Tampouco observou que a Kinross, ao comprar as ações da MOI, pretendeu adquirir, ainda que indiretamente, a participação de 51% na RPM. Igualmente, a autoridade fiscal não percebeu que a incorporação envolvendo a MOI, a MOEM e a ora IMPUGNANTE visou à redução de custos (inclusive tributários) e trâmites burocráticos decorrentes da simplificação da estrutura societária, conforme se aduz do protocolo e justificação de incorporação (fls 193 a 202).”

Além disto, a autoridade fiscal preferiu ignorar a realidade em torno de uma operação de incorporação envolvendo sociedades de participação (*holding companies*) e suas investidas, empresas operacionais, que possuem diversos bens sujeitos a diversos registros (DETRAN, Cartórios de Imóveis, etc.), possuem escrita fiscal complexa (escrituração de diversos livros e notas fiscais), necessidade de diversas inscrições (Secretaria da Fazenda, Receita Federal, FGTS, etc.), centenas de empregados, autorizações para funcionamento, etc., que do ponto de vista de praticidade determina que a sociedade operacional incorpore a sua investidora, em uma operação conhecida como “incorporação reversa”.

Critica a postura da autoridade fiscal, que invocou a autoridade de um estudo acadêmico denominado “A Incorporação Reversa com Ágio Gerado Internamente: Consequências da Elisão Fiscal sobre a Contabilidade”, da autoria dos Srs. Jorge Vieira da

Costa Junior, da Universidade Estado do Rio de Janeiro e Eliseu Martins, da Universidade de Sao Paulo, e que foi apresentado no 4º Congresso USP em 2004, mas que, convenientemente, deixou de transcrever outros trechos do mesmo estudo em que os autores, ao contrário do que sustenta o autuante, destacam o respaldo econômico que a legislação tributária dá à operação, para concluir que a incorporação reversa e o próprio ágio interno eram possíveis e aceitos pela legislação tributária e societária, situação que somente se alterou com a posterior revogação do art. 36 da Lei nº 10.637/02 e publicação das Leis nº 11.638/07 e 11.941/09, que reformularam os métodos e critérios contábeis brasileiros.

Com relação ao fator invocado pela autoridade fiscal para descaracterizar uma aquisição, afirmou:

“A prevalecer o ponto de vista da autoridade fiscal, tornar-se-ia juridicamente impossível toda e qualquer operação de transferência de participação societária para outra pessoa jurídica, mediante um processo de subscrição e integralização de capital, o que certamente é um contrasenso. Em suma, a se levar o entendimento da autoridade fiscal ao extremo, nenhum aumento de capital teria o condão de configurar um negócio jurídico que transfere a propriedade.

(...) Na medida em que os acionistas da MOEM e os sócios da IMPUGNANTE transferiram suas participações para a MOI, esta passou a ser titular dos direitos de sócia sobre tais participações societárias. O fato de indiretamente as acionistas da MOI possuírem o direito de ditar mandamentos de conduta para MOI não é fator eficaz para descaracterizar a existência de uma alienação, mas sim uma decorrência natural dos próprios mandamentos da Lei de Sociedades por Ações. (...)

Ademais, tanto implica a subscrição e integralização de capital em um ato de alienação, portanto, de aquisição pela sociedade cujo capital é aumentado, que na hipótese de a subscritora do aumento de capital atribuir à participação societária objeto de integralização um valor maior que o do seu custo de aquisição, a diferença constituirá um ganho de capital, sobre o qual a autoridade fiscal certamente pretenderá a incidência do imposto de renda. A confirmar o entendimento acima, basta invocar o que disposto no art. 36 da Lei nº 10.637/02 (ainda que posteriormente revogado), que claramente caracteriza como uma alienação passível de gerar um ganho de capital tributável (ainda que diferível): (...)”

Sobre a operação ocorrida em 23/12/2004, segundo a qual a Kinross adquiriu 100% das ações da MOI, afirmou:

“Inicialmente, é importante ressaltar que efetivamente a Kinross não contabilizou qualquer ágio, visto que o patrimônio líquido da MOI excedia o preço pago pela Kinross. Entretanto, o fato de que houve uma operação de compra e venda de ações entre partes independentes tem sim o efeito de convalidar o ágio contabilizado pela MOI. A luz da teoria contábil, visto que tal operação de compra e venda corrobora e confirma a valoração atribuída à participação quando da integralização do aumento de capital ocorrido na MOI.

(...)

Evidentemente, na medida em que o preço pago pela Kinross confirme a razoabilidade da valoração ocorrida na operação de subscrição e aumento de capital, torna-se evidente que ainda que em um primeiro momento o ágio contabilizado pela MOI pudesse ser considerado como gerado em transações internas, a subsequente aquisição do seu controle acionário pela Kinross teve o condão de eliminar qualquer suspeita quanto à razoabilidade do ágio incorrido pela MOI.

Em suma, a autoridade administrativa se revela equivocada em ambas suas afirmativas. Inequivocamente a MOI adquiriu mais que simplesmente uma posse: ela adquiriu a propriedade, conforme não deixam dúvida o art. 90 da LSA e o art. 1.228 do Código Civil, que define os atributos pertinentes à propriedade. Igualmente, não pode haver a menor dúvida, A luz da Teoria Contábil, que a operação de compra do controle acionário da MOI pela Kinross possui sim o condão de tornar o ágio contabilizado pela MOI como adequada e corretamente valorado, atendendo assim aos preceitos contábeis que ditam que uma mais valia referente a um ativo somente deve ser reconhecido nos livros societários quando decorrerem de uma operação entre partes independentes.

Com relação ao “desvirtuamento dos resultados previstos no laudo pela amortização do ágio”, alegou:

“É evidente que um estudo de fluxo de caixa descontado não levou em consideração a possibilidade futura e incerta (no momento em que o referido Laudo de Avaliação foi elaborado, a MOI ainda era controlada pela Rio Tinto) de que, em razão de uma incorporação reversa, a despesa de amortização do ágio viesse a reduzir o lucro líquido apurado

Com efeito, a decisão de incorporar a MOI e a MOEM na IMPUGNANTE foi uma decisão da nova acionista controladora Kinross, enquanto que o Laudo de Avaliação tinha por objetivo apurar o valor de mercado da participação na MOEM para fins de suportar o aumento de capital na MOI, que foi subscrito pela Rio Tinto, bem como para demonstrar a um possível comprador qual o valor de mercado da participação acionária. Ou seja, o Laudo de Avaliação não foi elaborado tendo por objetivo justificar a amortização do ágio, muito embora sirva para tal fim, eis que sequer considerou uma possível incorporação. (...)”

Com relação à alegada ausência de fundamento econômico, aduziu:

A autoridade fiscal procura desqualificar o ágio apurado pela MOI, em razão do fato de esta haver efetuado a provisão prevista no art. 6º, § 1º, letra "a", da Instrução CVM nº 319/99. Com efeito, a CVM justificou à época a adoção do procedimento contábil de provisionar 66% do ágio como sendo recomendável nas hipóteses em que uma sociedade de participações é utilizada como veículo para o recebimento do ágio e sua subsequente incorporação pela pessoa jurídica operacional.

(...) o simples uso de uma terminologia "empresa veículo" não pode ser invocado pela autoridade fiscal como evidência de que a operação de transferência das ações da MOEM e da IMPUGNANTE para a MOI foram destituídas de qualquer fundamento econômico. (...) Faz-se necessário que a fiscalização prove que as diversas operações de reorganização societária ocorridas no ano de 2004 eram destituídas de qualquer propósito negocial, quando elas eram em verdade transações preparatórias para a implementação do contrato de compra e venda de ações da IMPUGNANTE pela Kinross.

Com relação à posição da CVM a respeito do ágio gerado em operações internas, observou:

“(...) Com efeito, a CVM, através do OFICIO-CIRCULAR/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, adota o ponto de vista de que a criação de ágio através de transações internas não pode ser contabilizada.

A autoridade fiscal novamente incorre em certos equívocos. Primeiro, a IMPUGNANTE não é uma companhia aberta. Evidentemente, companhias abertas estão sujeitas a um regime contábil mais ortodoxo, e cabe à CVM zelar para que tais empresas adotem padrões contábeis mais estritos.

Ocorre que a IMPUGNANTE adotou um procedimento contábil que está expressamente previsto na legislação tributária, mais precisamente o art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, ou seja, a necessidade de desdobrar o custo de aquisição de um investimento em duas sub-contas distintas, independentemente de a operação ocorrer entre partes relacionadas ou não.

Além disso, na hipótese o ágio não foi artificialmente criado, eis que concomitantemente com a subscrição e integralização de aumento de capital na MOI, a Kinross adquiriu a totalidade das ações da MOI, em uma operação que indubitavelmente se deu entre partes independentes e autônomas. (...)”

Com relação à acusação de abuso de direito, aduziu o contribuinte:

(...) os objetivos almejados nas reorganizações societárias foram: (i) a aquisição pela Kinross de 51% das ações de emissão da ora IMPUGNANTE, ainda que indiretamente, mediante a aquisição do controle acionário da MOI; e (ii) a simplificação da estrutura societária com a conseqüente redução de custos, e não apenas pagar menos imposto.”

Com relação ao art. 299 do RIR/99, alegou:

“(...) as despesas decorrentes da amortização do ágio não estão sujeitas ao regramento do art. 299, mas sim decorrem do art. 7º da Lei nº 9.532/97, que expressamente reconhece a dedutibilidade da despesa decorrente da amortização do ágio, quando sua fundamentação for a expectativa de rentabilidade futura.

E, por fim, com relação à multa isolada e à CSLL, destacou o contribuinte, em síntese, que:

“3.3.1 há erros de cálculo na apuração da Multa Isolada;

3.3.2 não pode haver a cumulação de Multa Isolada e a Multa de Lançamento de Ofício, conforme entendimento da doutrina e jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes;

3.3.3 ainda que o Auto de Infração seja considerado procedente, no que tange ao mérito, o que somente se admite *ad argumentandum*, a indedutibilidade prevaleceria tão somente em relação à apuração do lucro real, inexistindo norma legal que determine a indedutibilidade da referida despesa operacional, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, em razão da suposta desnecessidade da despesa.”

A DRJ baixou o processo em diligência, em razão das alegações de erros de cálculo na apuração da multa isolada da CSLL referente ao ano calendário de 2008 e de ausência dos demonstrativos de apuração desta multa elaborados pelo fisco em relação aos demais períodos, determinando a abertura de novo prazo de 30 dias para manifestação do contribuinte sobre estes demonstrativos a serem apresentados pelo fisco.

A seguir, proferiu sua decisão, por meio da qual deu parcial provimento à impugnação apenas para reduzir o valor das multas isoladas lançadas para a CSLL, nos

períodos de janeiro a dezembro de 2008, acolhendo o demonstrativo da defesa, neste aspecto, e, de resto, em síntese, ratificou a acusação fiscal, pelos fundamentos sinteticamente expostos na ementa ao norte transcrita, mantendo assim o restante do lançamento, inclusive as demais multas isoladas aplicadas, que não a de CSLL de 2008, tendo em vista a ausência de manifestação do contribuinte acerca da diligência efetuada.

Cientificada desta decisão, a contribuinte interpôs recurso voluntário, no qual, em síntese, reprisa os argumentos expostos na inicial.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, por meio do qual ratifica o procedimento fiscal, destacando a independência entre as operações que deram origem aos ágios contabilizados daquela que teve por objeto a compra e venda entre a Kinross e a Rio Tinto, e as impropriedades na utilização dos laudos de avaliação econômica da RPM e da MOEM no contexto das operações, requerendo, ao final, que seja integralmente negado provimento ao recurso voluntário interposto.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé

Recurso de Ofício

O recurso de ofício tem por objeto a reapreciação da exoneração parcial das multas isoladas de CSLL relativa ao ano calendário de 2008, a qual decorre da constatação do equívoco na sua apuração, nos termos do quanto alegado pela recorrente.

De fato, no relatório que acompanha os autos de infração lavrados, consignou a autoridade fiscal que:

“Foram ainda deduzidos os valores referentes as estimativas de IRPJ e CSLL, declarados em DCTF, referentes aos meses de janeiro de 2008 a julho de 2008 (fls. 385 e 386).”

Contudo, ao elaborar os demonstrativos de cálculo da multa isolada para 2008 (fls. 398-399), somente assim procedeu com relação às estimativas de IRPJ declaradas, mas não com relação às estimativas de CSLL declaradas. Assim, no caso da CSLL, fez o percentual de 50% incidir sobre o valor total das estimativas devidas apuradas, sem levar em consideração os valores já confessados que constavam no próprio demonstrativo que elaborou.

Não merece reparos neste aspecto, portanto, a decisão recorrida.

Nego provimento ao recurso de ofício.

Recurso Voluntário

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.343/2006 e a Resolução nº 1001

Autenticado digitalmente em 10/03/2015 por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 10/03/2015 por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 10/03/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMAN THO ME

Impresso em 11/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

A acusação fiscal, conforme relatado, trata os ágios escriturados pela MOI em duas oportunidades (em 29/11/2004, quando ainda pertencia à Rio Tinto, e em 31/12/2004, quando já pertencia à Kinross), como ágios gerados em operações realizadas apenas dentro do mesmo grupo empresarial, sem participação de terceiros independentes, com utilização de empresa “veículo”, e desprovidos de sentido econômico, por ausência de efetivo custo e de efetiva alteração do detentor dos direitos inerentes à propriedade das participações societárias apenas formalmente transferidas. Em síntese, o que a jurisprudência vem chamando genericamente de “ágio interno”. Entendeu ter ocorrido abuso de direito, e considerou as despesas com a amortização dos referidos ágios indedutíveis da apuração do IRPJ e da CSLL.

A recorrente, por sua vez, defende-se argumentando, em síntese, que: (i) o ágio interno possui respaldo na legislação societária e tributária, bem como nas normas contábeis; (ii) a subscrição de capital mediante dação de participação societária caracteriza juridicamente uma alienação e aquisição; (iii) todas as operações de reorganização societária ocorridas no ano de 2004 foram reais e possuem fundamento econômico, pois eram transações preparatórias para a implementação do contrato de compra e venda de ações; (iv) houve efetiva compra e venda entre partes independentes e não relacionadas; (v) esta compra e venda convalida o ágio contabilizado pela MOI, pois corrobora e confirma a valoração atribuída à participação quando da integralização do aumento de capital ocorrido na MOI; (vi) a operação de incorporação envolvendo a MOI, a MOEM, e a recorrente, visou à redução de custos e simplificação da estrutura societária, entre outros; (vii) não houve, portanto, abuso de direito, pois são legítimos os objetivos da reestruturação societária promovida. E, na eventualidade de serem rejeitados os argumentos acima, requer ao menos a improcedência da autuação com relação à CSLL, por falta de previsão legal, e também a improcedência da cumulação da multa isolada com a multa de ofício.

O CARF tem sistematicamente rechaçado as operações envolvendo a amortização de ágio artificialmente gerado em operações ocorridas apenas dentro de um grupo societário sob controle comum, tais como o descrito pela fiscalização, em alguns casos sob o fundamento da prática de simulação ou, em outros, do abuso de direito.

Confira-se, neste sentido, as ementas dos seguintes julgados, um deles desta própria Turma, transcritas apenas em suas partes relevantes:

Acórdão nº 101-96.724, sessão de 28 de maio de 2008, relatora Sandra Maria Faroni:

ATOS SIMULADOS. PRESCRIÇÃO PARA SUA DESCONSTITUIÇÃO. No campo do direito tributário, sem prejuízo da anulabilidade (que opera no plano da validade), a simulação nocente tem outro efeito, que se dá plano da eficácia: os atos simulados não têm eficácia contra o fisco, que não necessita, portanto, demandar judicialmente sua anulação.

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES.. SIMULAÇÃO. A reorganização societária, para ser legítima, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. A caracterização dos atos como simulados, e não reais, autoriza a glosa da amortização do ágio contabilizado.

MULTA QUALIFICADA A simulação justifica a aplicação da multa qualificada.

Acórdão nº 105-17.219, sessão de 17 de setembro de 2008, relator Marcos Rodrigues de Mello:

ÁGIO NA INCORPORAÇÃO - Não demonstrado o pagamento de ágio, não há de se falar em aproveitamento do mesmo pela incorporadora.

Acórdão nº 1301-000.058, sessão de 13 de maio de 2009, relator Wilson Fernandes Guimarães:

DESPEZA DE ÁGIO. DESCARACTERIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE — Não há que se falar em despesas de ágio na situação em que os montantes correspondentes decorrem de expectativas de rentabilidade daquele que se beneficiou da redução do lucro tributável.

Acórdão nº 1103-000.501, sessão de 30 de junho de 2011, relator Cons. José Sérgio Gomes:

CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS. ENCARGO DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO GERADO COM UTILIZAÇÃO DE SOCIEDADE VEÍCULO. ÁGIO DE SI MESMO. ABUSO DE DIREITO.

O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos econômicos efetivamente existentes. A geração de ágio de forma interna, ou seja, dentro do mesmo grupo econômico, sem a alteração do controle das sociedades envolvidas, sem qualquer desembolso e com a utilização de empresa inativa ou de curta duração (sociedade veículo) constitui prova da artificialidade do ágio e torna inválida sua amortização. A utilização dos formalismos inerentes ao registro público de comércio engendrando afeição a legitimidade destes atos caracteriza abuso de direito.

Acórdão nº 1202-00753, sessão de 12 de abril de 2012, relatora Viviane Vidal Wagner:

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. OPERAÇÃO INTERNA. SIMULAÇÃO. GLOSA.

A criação de ágio por meio de reorganização societária entre empresas do mesmo grupo econômico, pautada em fortes indícios, além de prova direta da ocorrência de simulação revela-se artificial e não gera direito à dedução das respectivas despesas de amortização.

MULTA QUALIFICADA.

A constatação de evidente intuito de fraudar o Fisco, pela intencional prática de atos simulados, enseja a qualificação da multa de ofício.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE.

Sendo a tributação decorrente dos mesmos fatos, aplica-se à CSLL o quanto decidido em relação ao IRPJ.

Acórdão 1102-000.933, sessão de 08 de outubro de 2013, relator João Otávio Oppermann Thomé:

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES. SIMULAÇÃO.

O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos econômicos efetivamente existentes. A geração de ágio de forma interna, ou seja, dentro do mesmo grupo econômico, sem a alteração do controle das sociedades envolvidas, sem qualquer desembolso e com a utilização de empresa inativa ou de curta duração (sociedade veículo) constitui prova da artificialidade do ágio e torna inválida sua amortização, sem que seja necessário demandar a nulidade das operações societárias praticadas.

Nesta linha de pensamento, com a qual coaduno, entende-se que, para que o ágio adquira sentido econômico, há de ser demonstrado que, na operação de aquisição de participação societária, haja um efetivo ônus para o adquirente, quer seja em espécie, quer seja em bens representativos de valor econômico.

No caso concreto, é inegável que houve, de fato, uma operação de compra e venda de participação societária envolvendo partes independentes e não relacionadas. O próprio fisco a reconheceu, e inclusive a ela faz referência no seu relatório.

Contudo, a questão é que o fisco deixou claro que não foi esta a operação que deu ensejo ao surgimento dos ágios cuja amortização não foi aceita, uma vez que, nesta operação de compra e venda (entre a Rio Tinto e a Kinross) houve na verdade um deságio.

O próprio contribuinte reconhece que, de fato, na operação pela qual a Kinross adquiriu a MOI da Rio Tinto, *“efetivamente a Kinross não contabilizou qualquer ágio, visto que o patrimônio líquido da MOI excedia o preço pago pela Kinross”*. Contudo, pretende o contribuinte que se considere que o preço pago pela Kinross seja utilizado como instrumento de confirmação da valoração atribuída à participação societária da MOEM quando da integralização de capital na MOI. Assim, demonstrar-se-ia o reclamado fundamento econômico.

Não é possível acatar o argumento da defesa.

Conforme bem destacou o fisco, foram duas as operações nas quais houve o surgimento do ágio que mais tarde viria a ser amortizado, e cujos fatos principais passa-se a reprimir.

Primeiro ágio:

Em 10/12/2003, a Rio Tinto Brazilian Holding Limited e Rio Tinto Brazilian Investments Limited, detentoras de uma participação acionária de 51% no capital social da recorrente (RPM) à época, subscrevem e integralizam aumento de capital na MOEM, mediante a conferência desta participação acionária, avaliada pelo valor patrimonial. A MOEM fora recentemente constituída (15/10/2003), com capital inicial de R\$ 10.000,00.

Em 22/04/2004 é constituída a MOI com capital social de R\$ 10.000,00

Em 29/11/2004, a Rio Tinto Brazilian Holding Limited e Rio Tinto Brazilian Investments Limited aumentam o capital da MOI para R\$765.657.823,00, mediante a conferência das ações da MOEM reavaliadas com base em laudo que determinou seu valor de mercado na data-base de 30 de setembro de 2004. Nesta operação surgiu o ágio de R\$678.236.117,49.

O referido laudo (fls. 104 e seguintes), da Trevisan Consultores, por sua vez, esclarece que a MOEM “*não possui atualmente atividades operacionais*” e que seu principal ativo é “*a participação de 51% do capital da Rio Paracatu Mineração SA (RPM)*”, justamente o ativo com base no qual foi feita a avaliação do valor econômico da MOEM, ou seja, “*O valor da participação da MOEM no capital da RPM foi estimado com base em análise de valor econômico da RPM elaborado pela Trevisan Consultores em novembro de 2004*”, o qual determinou que “*o valor econômico da totalidade das ações da RPM foi estimado em R\$1.432.356 mil.*”

Do quanto exposto, verifica-se estarem presentes todas as circunstâncias que ensejam a consideração do referido ágio como fictício, posto que todas as operações ocorreram somente entre empresas de um mesmo grupo, não houve qualquer espécie de realização financeira nem tampouco efetivo custo para a parte que adquiriu a titularidade formal da participação de 51% no capital da RPM, qual seja, a MOI. Tampouco houve qualquer alteração no efetivo controle das sociedades sobre as quais foi apurada a mais valia.

Portanto, revela-se desprovido de fundamento econômico o ágio de R\$678.236.117,49, contabilizado pela MOI como “*ágio invest. MOEM*”.

Aliás, os fatos acima descritos permitem inferir que a função da criação deste ágio tenha sido evitar o ganho de capital na alienação da MOI pelos seus detentores, conforme mencionou a Procuradoria da Fazenda Nacional em suas contrarrazões.

Contudo, a autoridade fiscal nenhuma menção fez a esta circunstância, que, de resto, não influi diretamente na solução do presente caso, posto que, se este o caso, as consequências fiscais se fariam incidir sobre os detentores da participação societária alienada (Rio Tinto), e não sobre a recorrente, não havendo informações nos autos se houve autuação fiscal ou não sobre esta possível omissão de ganho de capital.

Nada disto, entretanto, afasta o fato de que o ágio gerado nesta operação não possui substância econômica, motivo pelo qual suas futuras amortizações não podem ser aceitas.

Segundo ágio:

Em 23/12/2004, a Kinross (TVX) adquiriu de Rio Tinto Brazilian Holding Limited e Rio Tinto Brazilian Investments Limited as ações representativas da totalidade do capital social da MOI, por US\$249.552.220,00. Nesta operação, conforme já referido, não foi apurado ágio, senão deságio.

Em 31/12/2004, já sendo a Kinross detentora de 100% da MOI, e, portanto, também detentora de 100% da MOEM, e, ainda, de 100% da recorrente RPM (49%

diretamente, e 51% por intermédio da MOEM), promoveu a Kinross novo aumento de capital na MOI, por meio da conferência das ações da RPM, reavaliadas a valor de mercado.

Nesta operação surgiu o ágio de R\$652.659.226,49, decorrente da segregação entre valor patrimonial e ágio, do valor da participação societária avaliada por R\$701.854.350,00.

Este valor, de R\$701.854.350,00, é o valor de avaliação correspondente à participação de 49% no capital da RPM, devido diretamente pela Kinross, de acordo com o mesmo laudo de Trevisan Consultores que apurara o valor econômico da totalidade das ações da RPM em R\$1.432.355.816,00, na data-base de 30 de setembro de 2004. Neste sentido, a Trevisan Consultores enviara aos administradores da MOI, em 29/11/2004, quando esta ainda pertencia à Rio Tinto, a correspondência de fls. 111, na qual constava:

“CONCLUÍMOS que o valor de mercado da participação da TVX Participações Ltda no capital da RPM, corresponde a R\$701.854.350 (setecentos e um milhões, oitocentos e cinquenta e quatro mil, trezentos e cinquenta reais) na data-base de 30 de setembro de 2004, equivalente a 49% (quarenta e nove por cento) do valor apurado no LAUDO.”

Portanto, aqui novamente se verifica estarem presentes todas as circunstâncias que ensejam a consideração do referido ágio como fictício, posto que as operações que deram origem ao ágio ocorreram apenas entre empresas do mesmo grupo, não tendo havido qualquer espécie de realização financeira nem tampouco efetivo custo para a parte que adquiriu a titularidade formal da participação de 49% no capital da RPM, qual seja, a MOI. Não houve alteração no efetivo controle da sociedade sobre a qual foi apurada a mais valia.

Portanto, igualmente revela-se desprovido de sentido econômico o ágio de R\$652.659.226,49, contabilizado pela MOI como “ágio investimento RPM”.

Amortização do(s) ágio(s):

Conforme visto, portanto, os dois ágios possuem um vício de origem. Ambos foram escriturados pela empresa MOI em situações dissociadas de uma operação de compra e venda entre partes independentes e não relacionadas. Não representaram, portanto, um efetivo custo nem para a empresa que os escriturou nem para aquelas que eram as detentoras da participação societária no momento de sua escrituração. A MOI é quem ficou com dois ágios fictos, sem substância econômica, na sua escrituração (“ágio MOEM” e “ágio RPM”).

Já na operação que se deu entre as partes independentes, o efetivo custo incorrido pela adquirente poderia representar eventualmente um ágio ou um deságio com relação à participação societária adquirida. Neste caso, seria um ágio ou deságio a ser contabilizado pela Kinross, e relativo à empresa MOI. E, no caso, conforme já referido, o que ocorreu foi um “deságio MOI”.

Com a devida vênia, não vislumbro nenhuma possibilidade de considerar que uma operação da qual decorre um “deságio MOI” possa, por qualquer meio, “convalidar” ou remover a mácula que recai sobre qualquer um dos outros ágios (“ágio MOEM” e “ágio RPM”).

Se, por alguma via torta, se tentasse desenvolver o raciocínio de que, ao pagar o preço à Rio Tinto pela aquisição da MOI, ter-se ia “adquirido” o “ágio MOEM”, por exemplo, haveria que se reconhecer que quem pagou por tal ágio fora a Kinross, e não a MOI. E, neste contexto, há que se perceber que a empresa que por ele teria pago (Kinross), em nenhum momento incorporou ou foi incorporada nem pela MOI (detentora do ágio contabilizado – “ágio MOEM”), nem pela MOEM (empresa cuja reavaliação a valor de mercado deu origem ao ágio contabilizado), nem pela RPM (empresa operacional, cuja reavaliação a valor de mercado foi a origem, em última análise, da reavaliação a valor de mercado da MOEM, dando origem ao ágio ficto contabilizado pela MOI).

Assim, não se teria sequer concretizado a condição básica para que o ágio (se não padecesse de mácula na sua origem) pudesse ser objeto de amortização, nos termos do art. 386 do RIR/99, cuja aplicação ao caso demanda a recorrente, qual seja, o encontro entre o patrimônio da investidora (Kinross) com o da investida.

Contudo, feita esta observação, retorno ao raciocínio principal de que os referidos ágios, em sua origem, não atendem aos requisitos para que possam ser objeto de registro contábil e de futura amortização, com fins fiscais.

De todo o quanto até aqui exposto, o que assoma dos autos é a elaboração de um complexo e ilícito planejamento feito com vistas à obtenção de indevidas vantagens tributárias.

Além do encadeamento entre as operações, e do exíguo tempo decorrido entre os eventos principais que deram ensejo ao registro dos dois ágios fictícios e à execução de operações societárias na tentativa de obter uma conformidade com as exigências legais para sua amortização (pouco mais de um mês), destaca-se ainda a utilização de empresa com a mera finalidade de servir ao único e exclusivo fim de possibilitar a execução do referido “planejamento”, a qual, no jargão utilizado pela jurisprudência ao se referir a operações da espécie, conceitua-se como empresa “veículo”.

No caso, estamos nos referindo à empresa MOI, assim também qualificada pelo fisco, que destacou o fato de ela em nenhum momento ter exercido qualquer uma das outras atividades apenas formalmente previstas no seu objeto social, durante a sua curta existência. De fato, tal empresa serviu apenas e tão somente para receber graciosamente participações em outras sociedades que tiveram seu valor econômico reavaliado, e para ser posteriormente “consumida” no processo, como forma de viabilizar o aproveitamento fiscal da amortização do ágio indevidamente formado.

Neste contexto, aliás, a meu modo de ver, perfeitamente cabível seria a multa de ofício qualificada, contudo, a autuação, no caso, contempla apenas a multa de ofício simples, motivo pelo qual não se há de avançar, neste aspecto. De qualquer sorte, conforme já referido, a jurisprudência, neste aspecto, também tende a oscilar, em alguns casos mantendo a multa qualificada, por simulação, e, em outros, exonerando-a, por entender caracterizado apenas abuso de direito, ou ainda alguma outra espécie de ilícito que não enseje a configuração do dolo. Contudo, o fato de a fiscalização não ter qualificado a penalidade de forma alguma invalida a constatação do ilícito fiscal, que se encontra adequadamente descrito pelo fisco.

Com relação às considerações relativas à (im)possibilidade de utilização de normas contábeis ou societárias para endossar a autuação fiscal, ou, noutro giro, do oferecimento de respaldo pela lei fiscal, ou até mesmo pela legislação societária ou pela

própria ciência contábil, ao aproveitamento fiscal do ágio gerado internamente, peço vênia para reproduzir trecho de voto por mim proferido em outro julgamento (processo 11516.721150/2011-28), e que expressa, de forma sintética, o meu pensamento a respeito da questão:

“Não assiste razão à recorrente quando afirma que a autuação fiscal não pode buscar amparo em normas contábeis, pois a base de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro é o resultado da interseção de três feixes de normas: ciência contábil, lei societária e lei fiscal.

Tomando-se o IRPJ como exemplo, temos que a lei tributária determina que a sua base imponible (lucro real) tem como ponto de partida o lucro líquido, o qual, por sua vez, deve ser apurado com observância das leis comerciais e, em especial, da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações), consoante expressamente dispõe os artigos 7º, § 4º, e 67, inciso XI, do Decreto-Lei nº 1.598/77.

E a lei societária (Lei das S/A, já referida), por sua vez, determina expressamente que a companhia observe, em sua escrituração mercantil, os princípios de contabilidade geralmente aceitos, fazendo, ainda, no seu art. 177, diversas outras referências a conceitos diretamente relacionados à ciência contábil, tais como “*métodos ou critérios contábeis*” e “*regime de competência*”, entre outros. Determina ainda a lei societária que as companhias abertas observem as normas expedidas pela CVM.

Neste cenário, tem-se que, se a Contabilidade não aceita um determinado registro, no caso, um ágio na aquisição de um ativo, esse valor também será, em princípio, rejeitado pela lei comercial e pela lei tributária, na medida em que ele trará reflexos na apuração do lucro líquido da pessoa jurídica. Isto somente não seria verdade se houvesse expressa determinação em contrário, por parte da lei tributária, o que, no caso, inoocorre, conforme adiante se demonstrará.

Para que não restem dúvidas do repúdio que a ciência contábil e a própria CVM demonstram com relação a este tipo de operação artificial, faz-se aqui novamente referência a diversas manifestações normativas e doutrinárias, algumas das quais também referidas pela fiscalização e/ou pela decisão recorrida:

- Resolução nº 750/93, do Conselho Federal de Contabilidade, que trata do Princípio do Registro pelo Valor Original;
- artigo do Professor Eliseu Martins, publicado em congresso realizado em 2004 na USP, expressando que o ágio decorre de processo de compra e venda de ativos somente quando estiverem envolvidas partes independentes e não relacionadas, não sendo passível de reconhecimento contábil o ágio gerado internamente;
- Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC nº 1.139, de 21.11.2008, que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 19.8, que expressamente afirma que o “*ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo*”;
- Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, que enfaticamente condena o ágio gerado em operações internas, afirmando inexistir geração de riqueza em transação consigo mesmo, e concluindo que “*essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre*

determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica que efetuar a subscrição e integralização com base no valor reavaliado da participação societária, ou seja, permitindo o diferimento deste ganho para o momento da concretização de um dos eventos previstos nos incisos I e II, os quais estão fundamentalmente ligados à efetiva realização (i) da participação societária subscrita ou (ii) da participação societária utilizada na subscrição.

Vê-se assim, que o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 visou a conferir à hipótese nele versada um tratamento tributário semelhante àquele que já era conferido aos ganhos decorrentes de reavaliação de bens classificados no ativo permanente, os quais, desde que mantidos em contas de reserva, podem ter sua tributação diferida para o momento de suas futuras realizações. É que até antes da edição deste artigo a tributação da mais valia decorrente de reavaliação de participação societária avaliada pelo método da equivalência patrimonial deveria ser imediatamente oferecida à tributação, consoante o disposto no art. 35, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.598/77, *verbis*:

“§ 3º - Será computado na determinação do lucro real o aumento de valor resultante de reavaliação de participação societária que o contribuinte avaliar pelo valor de patrimônio líquido, ainda que a contrapartida do aumento do valor do investimento constitua reserva de reavaliação.”

Confira-se, ainda, a respeito, o que constou da exposição de motivos ao art. 39 da Medida Provisória nº 66/2002, a qual foi convertida na Lei nº 10.637/2002, passando este a ser o seu artigo 36:

“28. O art. 39 estabelece, igualmente, a neutralidade tributária nas operações de reorganização societária e, ao mesmo tempo, adequado controle fiscal para o acompanhamento dessas operações.”

A referida manifestação do legislador confirma a assertiva antes feita, quanto ao objetivo e finalidade da norma editada, que podem ser também inferidos a partir da leitura e interpretação do quanto disposto no próprio artigo.

O entendimento esposado no recurso, aliás, representa exatamente a antítese da neutralidade tributária proposta pelo dispositivo, pelo que refuta-se, neste aspecto, o entendimento manifestado pela doutrina de Eliseu Martins e Jorge Viera Costa, na parte em que os autores sustentam que estaria o Estado “*transferindo riqueza via renúncia fiscal*” para o grupo que efetuasse uma reorganização societária nos moldes em que implementada pela recorrente. Não há nada na lei que aponte neste sentido, ou que possa dar a entender que o dispositivo teria aplicação a situações que não envolvessem uma efetiva aquisição de participação societária conduzida entre partes independentes.

Imaginar que o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 teria vindo para transferir riqueza via renúncia fiscal a empresas que promovessem reorganização societária interna, conferindo sentido a uma operação que, de tão artificial e vazia de conteúdo econômico, é veementemente rechaçada pela ciência contábil e pelo direito comercial e societário, vem de encontro a toda a racionalidade do sistema jurídico, representando uma interpretação manifestamente distorcida do quanto nele disposto.”

A indedutibilidade das despesas com a amortização do ágio estende-se, em virtude do quanto exposto, à CSLL, pois, conforme visto, o registro desta amortização afetou diretamente, e de modo indevido, o próprio lucro líquido contábil, que também é o ponto de partida para a apuração da base de cálculo desta contribuição.

Não se trata, portanto, de mera indedutibilidade dessas despesas em face de legislação material específica apenas para o imposto de renda. Nada obstante tenha o fisco feito expressa referência no relatório de auditoria ao art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda, o qual dispõe sobre o conceito de *necessidade* das despesas operacionais (e sobre o qual há acirrados debates nesta casa acerca da extensão ou não de sua aplicação à CSLL), e a despeito do fato de que uma despesa inexistente também possa ser vista, sob certa ótica, como uma despesa não necessária à atividade, o fato é que a autuação não se ampara exclusivamente no citado dispositivo do Regulamento.

Consoante bem descrito no relatório de auditoria fiscal, e pelo presente voto ratificado, trata-se, no caso, de despesas absolutamente inexistentes ou artificiais, as quais sequer seriam passíveis de registro contábil.

É inadmissível, portanto, a repercussão tributária de despesas artificialmente geradas, sem qualquer materialidade, nem sentido econômico, na formação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

Multa isolada sobre as estimativas:

Em decorrência das infrações lançadas, a fiscalização procedeu ao recálculo das estimativas de IRPJ e CSLL devidas, e lançou a multa isolada de 50%, prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

A defesa sustenta haver duplicidade de multas (*bis in idem*) com a aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício sobre os mesmos fatos, e, ademais, afirma que, com a apuração do tributo ao final do exercício, desaparece a base imponível da multa isolada, cabendo tão somente a multa de ofício.

A este respeito já firmei convicção em diversas outros precedentes. Não me seduzem nem sensibilizam as diversas teses que encontraram abrigo no seio do CARF, defendendo, por uma ou outra razão, a insubsistência parcial ou total das referidas multas, quando, na verdade, há expressa disposição legal prevendo a sua aplicação.

A multa isolada aplicada tem o seu fundamento legal no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que possui a seguinte redação (grifos acrescidos):

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

(...)"

Cediço que a regra de apuração do IRPJ e da CSLL com base no lucro real, consoante o art. 1º da Lei nº 9.430, de 1996, é de períodos de apuração trimestrais.

A apuração anual é uma alternativa oferecida pela Lei nº 9.430, de 1996, a qual, para o seu exercício, requer pagamentos mensais calculados sobre base de cálculo estimada, isto é, determinados mediante a aplicação de diferentes percentuais sobre a receita bruta auferida mensalmente, conforme a atividade econômica praticada.

Exercida a opção por esta forma de apuração, com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou do início de atividade, a pessoa jurídica somente poderá suspender ou reduzir os recolhimentos devidos em cada mês se demonstrar, através de balanços e balancetes mensais, que o valor acumulado já recolhido excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

De se observar que a opção por esta forma de apuração, uma vez exercida, é de caráter irrevogável para aquele ano calendário.

Da leitura do dispositivo acima transcrito, sobressai que a exigência da multa isolada decorre exatamente da falta de recolhimento das estimativas a que se obriga a pessoa jurídica que, por vontade própria, opta pela apuração anual do imposto, e, ainda, que tal exigência não guarda nenhuma consonância com o *quantum* apurado ao final do ano calendário, caso contrário não faria sentido a parte final da alínea b do inciso II do *caput* (“...ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a

contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica”).

É preciso ficar claro que o que se está a cobrar do sujeito passivo é a penalidade pelo cometimento de uma infração, e não qualquer imposto ou contribuição que possa, posteriormente, se demonstrar passível de restituição. A circunstância de as estimativas não recolhidas se revelarem, ao final do período de apuração, indevidas, é completamente irrelevante, e não pode servir de fundamento ao afastamento da incidência da norma legal no caso concreto. Aliás, pela própria natureza da sistemática, o normal é que os recolhimentos mensais se materializem a menor ou a maior que o devido, dando azo, respectivamente, ao saldo de imposto a pagar ou ao saldo de imposto a ser restituído ou compensado.

A conclusão que se impõe, portanto, é que as estimativas mensais devidas constituem obrigação autônoma, pois surgem antes mesmo da ocorrência do fato gerador do tributo, que se dá apenas em 31 de dezembro.

Tampouco se constata existir, no dispositivo legal que prevê a discutida penalidade, limitação temporal para o seu lançamento, no sentido de que sua aplicação só poderia ser feita no decorrer do ano em curso. Pelo contrário, a expressa previsão legal de que o lançamento seja feito mesmo quando apurado resultado fiscal negativo ao final do período de apuração claramente sinaliza para o fato de que a multa isolada pode ser lançada *após* o encerramento do respectivo ano calendário.

Com relação à alegação de que estaria a pessoa jurídica sendo duplamente penalizada por uma única suposta infração, e que, portanto, não poderia haver concomitância da multa isolada com a multa de ofício, cumpre observar que, conforme restou acima exposto, as motivações que dão azo à aplicação de uma e de outra penalidade são completamente distintas, sendo também distintos os seus fundamentos legais (a multa isolada tem por base legal o art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, e a multa de ofício tem por base legal o art. 44, inciso I, e §§ 1º e 2º da Lei nº 9.430/96).

Além disto, observo serem também distintas as suas bases de cálculo, pois, enquanto a base de cálculo da multa isolada é o valor das estimativas mensalmente devidas, e não recolhidas a tempo próprio, a base de cálculo da multa de ofício é o valor do tributo devido ao final do ano calendário e porventura não recolhido.

As estimativas, ordinariamente, são calculadas com base na aplicação de percentuais sobre a receita bruta da pessoa jurídica. Já o IRPJ e a CSLL devidos ao final do ano são calculados com base no lucro líquido contábil ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas na legislação.

Assim, apenas em circunstâncias muito específicas haverá coincidência de valores entre a base de cálculo da multa isolada e a base de cálculo da multa de ofício. A circunstância de isto eventualmente vir a ocorrer, de qualquer sorte, não autoriza a conclusão de que estaria havendo dupla apenação por uma mesma infração, posto que a motivação e o fundamento legal que amparam cada uma das penalidades impostas permanecem sendo distintos.

Ademais, ainda que se admitisse que, no caso, uma única infração estivesse sendo submetida a duas penalidades distintas, não se vislumbraria, neste fato, qualquer irregularidade ou motivo para cancelamento de uma delas, em prol da outra. Vale dizer, não

possui aplicabilidade, no Direito Tributário, o denominado princípio da consunção, existente no Direito Penal, argumento este que também tem sido frequentemente invocado para justificar o cancelamento da multa isolada aplicada.

De fato, são inúmeros os casos na legislação tributária em que uma única infração pode gerar diversas penalidades. Cito apenas um exemplo, para ilustrar o ponto: a exposição à venda de cigarro estrangeiro sem selo de controle acarreta ao infrator a cobrança do imposto sobre produtos industrializados que deixou de ser pago, acrescido da multa de 150%, além da pena de perdimento da mercadoria, e de multa igual ao valor comercial da mercadoria. Neste caso, poder-se-ia dizer que estão sendo impostas três penalidades sobre uma única infração. Vejamos como um caso destes é julgado pela 3ª Seção do CARF:

“CIGARROS NACIONAIS DESTINADOS À EXPORTAÇÃO, ENCONTRADOS EM SITUAÇÃO IRREGULAR NO PAÍS. Nos termos do artigo 494 do Decreto nº 4.544, de 26 de janeiro de 2002 — RIPI/2002, "será exigido do proprietário do produto encontrado na situação irregular descrita nos arts. 277 e 284, o imposto que deixou de ser pago, aplicando-se-lhe, independentemente de outras sanções cabíveis, a multa de cento e cinquenta por cento de seu valor (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 45, inciso II).”

CIGARROS ESTRANGEIROS ENCONTRADOS SEM SELO DE CONTROLE A venda ou a exposição à venda de cigarros estrangeiros sem o selo de controle sujeita a mercadoria à pena de perdimento e o proprietário da mesma à penalidade prevista no art. 33 do Decreto-lei nº 1.593, de 1977, com a redação dada pelo art. 52 da Lei nº 10.637, de 29 de agosto de 2002, qual seja, multa igual ao valor comercial da mercadoria, não inferior a RS 1.000,00 (mil reais).

NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE.”

(Acórdão 302-36.775, sessão de 13 de abril de 2005, relatora Elizabeth Emílio de Moraes Chieregatto)

Rejeita-se com isto os argumentos no sentido da impossibilidade de concomitância de multas sobre uma mesma infração (*bis in idem*) e/ou da aplicabilidade do princípio da consunção ao caso.

Tampouco podem ser acatados em sede de julgamento administrativo, quando aventados, os argumentos acerca da abusividade ou confiscatoriedade da penalidade imposta, ou de afronta a outros princípios, como os da razoabilidade e proporcionalidade, pois cediço que o julgador administrativo é mero aplicador da lei ao caso concreto, e dela não se pode afastar, com base em suposta violação a princípios de ordem constitucional. Tal entendimento hoje encontra-se estampado tanto na Súmula CARF nº 2, quanto no art. 62 do atual Regimento Interno do CARF, ambos de observação obrigatória no âmbito deste Colegiado.

Com base no acima exposto, entendo legítimo o lançamento da multa isolada sobre as estimativas de IRPJ e CSLL que não tenham sido recolhidas a tempo próprio.

Nada obstante todo o quanto acima exposto, o CARF recentemente editou a Súmula 105, cujo teor é o seguinte:

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de

1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Nestes termos, sendo a súmula de observação obrigatória por parte dos conselheiros, há que se reconhecer a improcedência da exigência das multas isoladas lançadas com fundamento no dispositivo legal expressamente citado (art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430/1996).

Ressalto, contudo, que o dispositivo legal ali citado foi expressamente revogado pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, a qual conferiu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

A Lei nº 11.488/2007 não apenas reduziu o percentual da multa (de 75% para 50%) como também alterou a sua hipótese de incidência: a multa deixou de ser exigida sobre o “valor do tributo ou diferença de tributo” — expressão que em grande medida foi relevante (ao menos até antes da Lei nº 11.488/2007) para assentar a jurisprudência do CARF favorável à tese da concomitância — para passar a ser exigida sobre “o valor do pagamento mensal devido”.

Ao analisarmos ainda os precedentes que deram origem à referida súmula, editada em dezembro de 2014, vemos que todos (7, ao total) são acórdãos que analisaram a aplicação da multa isolada em anos anteriores à edição da Lei nº 11.488/2007 (mais precisamente, são casos em que se analisou a aplicação da multa isolada sobre estimativas relativas a anos entre 1998 e 2003).

Este fato, aliado à expressa menção, na súmula, ao dispositivo legal que então amparava, nos autos de infração lavrados, a exigência da multa isolada, e ao fato de que tal dispositivo encontra-se hoje revogado, me conduzem à conclusão de que a Súmula CARF 105 não se presta a amparar a exoneração da exigência das multas isoladas lançadas após a citada alteração legislativa.

Tendo-se em conta que a Lei nº 11.488/2007 foi fruto de conversão da Medida Provisória 351/2007, entendo, portanto, que permanecem hígidas as multas cujos fatos geradores ocorram a partir de 22 de janeiro de 2007, data da publicação da referida Medida Provisória.

No caso concreto, portanto, sem prejuízo da parcela das multas isoladas já afastadas pela DRJ, cuja exoneração foi aqui confirmada (recurso de ofício antes analisado), cumpre afastar, portanto, em cumprimento ao disposto na Súmula CARF nº 105, as multas isoladas relativas aos fatos geradores anteriores ao ano de 2007.

Conclusão:

Pelo exposto, nego provimento ao recurso de ofício, e dou parcial provimento ao recurso voluntário para cancelar as multas isoladas sobre as estimativas não recolhidas relativas aos fatos geradores anteriores ao ano de 2007.

Processo nº 13609.000814/2009-93
Acórdão n.º **1102-001.305**

S1-C1T2
Fl. 919

João Otávio Oppermann Thomé - Relator

CÓPIA

Voto Vencedor

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório

Na sessão de julgamento deste processo, usei divergir do posicionamento do Ilustre Relator no tocante à concomitância das multas, entendimento que prevaleceu pela maioria dos votos da Turma.

Quanto à matéria, sigo o entendimento majoritário da Câmara Superior de Recursos Fiscais que rejeita a aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

Nesse sentido, pela clareza da argumentação empreendida, peço vênias para reproduzir trecho, conquanto extenso, do voto proferido pela ilustre Conselheira Karem Jureidini Dias no julgamento realizado em 15/08/2012 (*Acórdão nº 9101-01.455*):

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, *verbis*¹:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.”

¹ Redação Original:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano calendário correspondente.

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSLL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

“Art.2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§1º e 2º do artigo anterior.

§4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.”

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. "É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96" (AgRg no REsp 694278RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido."

(Recurso Especial 529570 / SC Relator Ministro João Otávio de Noronha Segunda Turma Data do Julgamento 19/09/2006 DJ 26.10.2006 p. 277)

"AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes:

REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido."

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o "pagamento" de antecipação.

Considerando que o IRPJ e a CSLL são auferidos ao final do ano-calendário, sendo provisório o montante calculado nas antecipações, conclui-se que:

i) Quando a multa isolada é aplicada durante o ano-calendário, a base é o tributo até então apurado, conforme cálculo das antecipações, já que outro não existe a substituí-lo por definitividade naquele momento.

ii) Quando a multa isolada é imputada após o encerramento do ano-calendário e apuração definitiva do tributo devido, sem dúvida a hipótese de aplicação é a mesma, falta de recolhimento das antecipações, não obstante, sua base de incidência terá por limite o valor do tributo definitivamente apurado.

Nem há que se imaginar que se nega vigência à norma em questão. O que ocorre é a eliminação, pela interpretação, de eventual contrariedade. Ressalte-se que não se trata sequer de contradição, mas de mera e aparente contrariedade. Isto porque, tanto a multa isolada, quanto a multa de ofício têm seu lugar, bem como a multa isolada pode ser aplicada inclusive após o encerramento do ano-calendário, mas, em se tratando de multa de natureza tributária, a base é o tributo que deixou de ser recolhido. Este tributo – IRPJ e CSLL – é aquele apurado conforme cálculo de antecipação até o encerramento do período e é aquele apurado pelo lucro real após o encerramento do período.

Neste ponto, peço vênica para novamente transcrever trecho do voto do brilhante Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, proferido no julgamento do recurso nº 105-139.794, já mencionado anteriormente, *verbis*:

“(…) Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário.

Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte. Se não há tributo devido, tampouco há base de cálculo para se apurar o valor da penalidade.(…)”

Se o lançamento é efetuado antes do fim do exercício – portanto antes dos ajustes / apuração do lucro, base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos – a base para imposição da sanção é aquela devida por antecipação e calculada até aquele momento. Naquele momento, inclusive, não há autorização para constituição de obrigação principal definitiva – tributo – especialmente porque o mesmo ainda não se quantificou definitivamente porque não concluído o fato gerador. Nestes termos dispõe o *caput* do artigo 15 da Instrução Normativa nº 93/97, *verbis*:

“Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.”

De outra feita, em momento posterior ao encerramento do ano-calendário, já existe quantificação do tributo devido definitivamente pelos ajustes determinados em legislação de regência, então esta é a limitação ao critério quantitativo da imposição de multa isolada.

Vale destacar a lição de Marco Aurélio Greco a respeito do tema, *verbis*:

“(...) mensalmente o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (art. 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisório de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação – e que dele não pode se distanciar – que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.891/95)”. (In: “Multa Agravada em Duplicidade” São Paulo, Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, p. 159).

Tampouco é de se questionar esta interpretação com base no fato de que a multa em questão é aplicável até mesmo em casos de apuração de base negativa da CSLL e de prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente, conforme dispõe a alínea “b”, do inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, anteriormente capitulado no § 1º do citado artigo.

O direito, *in casu*, deve ser analisado à luz da relação de coordenação existente entre a norma veiculada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 e aquela veiculada pelo artigo 39, parágrafo segundo, da Lei nº 8.383/91, *verbis*:

“Art. 39. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento, até o último dia útil do mês subsequente, do imposto devido mensalmente, calculado por estimativa, observado o seguinte:

(...)

§ 2º A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal estimado, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso.(...)”

Referido dispositivo, conforme é possível constatar, autoriza que o contribuinte interrompa ou reduza os pagamentos devidos por antecipação desde que demonstre, por meio de balancete mensal, que o valor da estimativa anteriormente paga e, portanto, acumulada no período, excede o valor do tributo apurado com base no lucro ajustado no período em curso.

Assim, a exegese que se extrai dos comandos legais contidos no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, mesmo após as alterações inseridas pela Lei nº 11.488/07, é aquela segundo a qual o lançamento da multa isolada pode ser feito em duas hipóteses:

(i) Antes da apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, quando a base para a imposição da multa observará um dos seguintes critérios: (i.1) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir da margem setorial (o percentual definido em lei) da receita bruta acumulada; ou (i.2) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir do balanço de redução ou suspensão (neste último caso, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL).

(ii) Após a apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, somente se ficar constatado que houve parcela daquele tributo devido que deixou de ser paga na forma de antecipação (quando deveria ter sido paga nesta forma), mas foi paga no ajuste. A base para a imposição da multa corresponderá exatamente ao valor da mencionada parcela. Não se admite, por óbvio, que tal base supere o valor do tributo devido apurado. Assim, há que se verificar se os valores de estimativa a pagar foram deduzidos na apuração anual. Em caso positivo, isto significa que o tributo devido não foi recolhido nem como estimativa nem como resultado do ajuste, portanto, não se trata de cobrar multa isolada, mas, sim, de cobrar o tributo acompanhado da multa proporcional. Em caso negativo, isto significa que o tributo não foi recolhido como estimativa, mas foi recolhido como resultado do ajuste, portanto, é cabível a multa isolada. Contudo, a base para a imposição da multa deverá corresponder ao valor da estimativa não paga que deixou de ser deduzida na apuração anual do imposto devido. Não se admite, também, que essa base supere o valor do imposto devido calculado na apuração anual.

A impossibilidade de lançamento da multa isolada concomitantemente com a multa proporcional é explicada na sequência do voto:

CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO

Por tudo quanto exposto na interpretação da norma que dispõe sobre a multa isolada em razão do não pagamento, ou pagamento a menor de antecipações, conclui-se que esta é devida e calculada sobre a obrigação principal até então apurada. O mesmo ocorre com a multa de ofício que acompanha o lançamento referente à totalidade ou diferença de tributo que deixou de ser constituído pelo contribuinte, ao final do ano-calendário.

Verifico identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias, pois ambas alcançam o contribuinte – sujeito passivo – e têm por critério material o descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido.

Inevitável, portanto, concluir-se que impor sanção pelo não recolhimento do tributo apurado conforme lançamento de ofício que apura IRPJ e CSLL devidos ao final do ano-calendário e impor sanção pelo não recolhimento ou recolhimento a menor das antecipações devidas, relativamente aos mesmos tributos, é penalizar o mesmo contribuinte duas vezes por ter deixado de recolher integralmente o tributo devido. Portanto, nestes casos, uma penalidade é excluyente da outra.

Se o que prevalece para fins de quantificação da obrigação principal é o valor decorrente da apuração final, consolidada e definitiva do tributo – justamente porque as antecipações são apurações provisórias do mesmo tributo – também assim deve ser em relação a aplicação das penalidades: prevalece a multa aplicada quando o contribuinte não recolhe o tributo devido em conformidade com a apuração definitiva

Além disso, é inegável que no caso em análise a aplicação da multa isolada é mera penalização de conduta meio de deixar de recolher tributo, uma vez que, por meio do mesmo lançamento, foi constituída, também, multa de ofício pelo não recolhimento de tributo apurado quando da consolidação da obrigação principal devida no exercício e não constituída/recolhida pelo contribuinte.

Neste ponto vale destacar outro trecho do bem elaborado voto proferido pelo Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, em julgamento já referido, realizado nesta mesma Turma, a respeito da matéria ora sob análise, tratando do princípio da consunção da conduta-meio pela conduta-fim, *verbis*:

“Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam “princípio da consunção”. (Recurso do Procurador nº 105139.794– Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Rel. Marcos Vinicius Neder de Lima – Sessão de 04/12/2006)

Adicionalmente, vale notar que é possível valorar as duas penalidades e estabelecer qual delas deve ser aplicável porque, em casos como o ora analisado, senão em razão da identidade de critérios pessoal e material das duas penalidades, ou por força da impossibilidade de se apenar conduta meio e conduta fim, também porque a lei que estabelece as referidas multas não determina expressamente que deve haver concomitância.

A lei não estabelece concomitância, não se tratando *in casu* de contradição. E como não há determinação legal de que ambas sejam aplicadas, o que vemos é um caso de aparente contrariedade. Ou seja, há aplicação normativa por excludência, segundo o que se determina a aplicação de uma ou de outra penalidade, a depender do caso, da valoração do bem maior a ser protegido, e das condutas incorridas pelo contribuinte. Se somente houve falta de recolhimento das antecipações esta é a conduta fim. Se, por outro lado, o contribuinte além de não recolher as antecipações,

também deixou de constituir/recolher o tributo devido conforme a apuração definitiva, ocorrida após o encerramento do ano-calendário, então aquela é conduta-meio desta que é a conduta-fim.

Destarte, há concomitância se multas isolada e proporcional forem aplicadas como consequência da não antecipação de parcela do tributo devido que também não foi paga no ajuste. Isso ocorre, por exemplo, quando se verifica uma omissão de receita. A receita excluída no cálculo da estimativa é uma etapa preparatória do não pagamento do tributo devido no balanço final do mesmo ano-calendário. O mesmo fenômeno ocorre quando se efetua uma glosa de despesa que havia sido incluída no cálculo da estimativa apurada em balanço de suspensão ou redução. O impacto que a não antecipação causa na apuração do tributo devido é devidamente penalizado pela multa proporcional.

Observe-se que esse entendimento foi confirmado pela Súmula CARF nº 105, *verbis*:

Súmula CARF nº 105 : A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Mesmo que se defenda que esta súmula não se aplica aos fatos geradores posteriores à edição da Medida Provisória nº 351/07, a qual foi convertida na Lei nº 11.488/07, como já ressaltado, o entendimento aqui firmado permanece inabalado com as alterações promovidas pelos referidos estatutos legais.

No caso em apreço, a fiscalização lançou as multas isoladas pelo não pagamento das estimativas recalculadas como decorrência das infrações autuadas. Essas mesmas infrações impactaram a apuração feita pela fiscalização dos tributos devidos no final do ano-calendário. Trata-se, portanto, de concomitância.

Foram essas as razões porque a Turma Julgadora, por maioria de votos, entendeu por cancelar as multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas.

Ricardo Marozzi Gregório – Redator designado